NC 20

Norme comptable relative aux dépenses de recherche et de développement

Objectif

01. De plus en plus d'entreprises dépensent des sommes importantes en vue d'améliorer leurs produits actuels et de faire des recherches pour développer de nouveaux produits. Dans bien des cas les montants engagés dans les activités de recherche et développement représentent une proportion importante du chiffre d'affaires et du bénéfice de l'entreprise.

02. La question fondamentale se rapportant à la comptabilisation de ces dépenses est de déterminer la nature de leurs avantages futurs afin de décider si elles doivent être comptabilisées comme charge de l'exercice ou s'il y a lieu de les rapporter comme actif.

03. Pour les utilisateurs externes des états financiers, l'information sur les dépenses de recherche et développement est un facteur important dans leur processus de décision notamment en ce qui concerne l'évaluation des performances actuelles et futures, l'évaluation de la compétitivité de l'entreprise et de son potentiel de survie et de croissance. Du point de vue des utilisateurs, il est important d'assurer la comparabilité de l'information divulguée dans les états financiers sur ces activités.

04. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles relatives à la comptabilisation et la présentation des dépenses de recherche et de développement engagées par l'entreprise.

Champ d'application

05. La présente norme ne s'applique pas aux activités particulières suivantes :

a. Les travaux de recherche et de développement effectués, sous contrats, pour le compte de tiers avec des arrangements tels que les risques et avantages associés aux activités de recherche et développement sont ou seront transférés à l'entreprise tierce. Cette dernière, en assumant les risques et bénéficiant des avantages, comptabilise ces dépenses conformé-ment à la présente norme.

Dans le cas où les risques et avantages découlant du contrat ne sont, ni ne seront transférés à des tiers, l'entreprise menant les activités de recherche et de développement en comptabilisera les frais correspon**dants conformément à la présente norme.**

b. Les dépenses de prospection et de développement des gisements de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries extractives. Toutefois la norme s'applique aux dépenses de recherche et développement engagées par les entreprises opérant dans ces secteurs, et dont la nature est comparable aux activités de recherche et développement des autres entreprises.

Définitions

06. Dans la présente norme, les termes ci-dessous ont le sens suivant :

La recherche est une investigation originale, conduite systématiquement, dans la perspective d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Le développement est la mise en application de résultats de recherche ou d'autres connaissances acquises, à des projets ou à la conception en vue de la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou fortement améliorés, avant le commencement d'une production ou d'une utilisation commercialisable.

07. A titre d'exemple les activités qui, normalement, font partie de la catégorie «recherche» sont :

a. les activités visant à acquérir des connaissances nouvelles ;

b. la recherche d'applications pour les résultats de recherche ou d'autres connaissances ;

c. la recherche d'autres produits ou procédés possibles ; et

d. la formulation et la conception d'éventuels autres produits ou procédés nouveaux ou améliorés.

08. A titre d'exemple les activités qui, normalement, font partie de la catégorie «développement» sont :

a. essais visant à la découverte ou à la mise à l'épreuve de nouveaux produits ou procédés ;

b. la conception, la construction et la mise à l'essai de prototypes et de modèles de démarrage ;

c. la conception d'outils, de modèles, de moules et de matrices faisant intervenir de nouvelles technologies ;

d. la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote d'une taille non économiquement suffisante pour la production commerciale.

09. Il est possible de rencontrer des activités qui peuvent être en étroite relation avec les activités de recherche et de développement mais qui ne sont ni des recherches ni du développement ; parmi ces activités figurent par exemple les suivantes :

a. suivi technique au cours de la toute première phase de production commerciale ;

b. contrôle qualité au cours de la production commerciale, y compris les tests de routine sur les produits ;

c. interventions liées à des pannes survenant au cours de la production commerciale ;

d. efforts de routine pour affiner, enrichir ou améliorer d'une manière quelconque les qualités d'un produit existant ;

e. adaptation d'une capacité existante à une exigence particulière ou au besoin d'un client dans le cadre d'une activité commerciale continue ;

f. modifications de conception saisonnières ou périodiques des produits existants ;

g. conception de routine d'outillage, moules, matrices et coquille de moulage ;

h. activités relatives à la conception, à la construction, au déménagement, au réajustement ou à la mise en service des installations et équipements autres que ceux utilisés exclusivement pour un projet particulier de recherche et de développement.

10. La définition des mots recherche et développement n'englobe pas les travaux de nature courante ou publicitaire effectués dans le cadre d'études de marché.

Eléments constitutifs des dépenses de recherche et de développement

11. Les dépenses de recherche et de développement doivent comprendre tous les coûts qui sont directement imputables aux activités de recherche et de développement ou qui peuvent être affectés de façon raisonnable à de telles activités.

12. Les dépenses de recherche et de développement comprennent le cas échéant :

a. le coût des matières et services consommés dans la recherche et le développement ;

b. la rémunération du personnel prenant part directement aux travaux de recherche et de développement et les frais connexes ;

c. l'amortissement du matériel et des installations, dans la mesure où ils sont utilisés pour la recherche et le développement ;

d. une imputation raisonnable des frais généraux ; cette imputation se fait selon des formules semblables à celles qui sont utilisées pour l'imputation des frais généraux aux coûts de production des produits finis ;

e. l'amortissement d'éléments d'actif incorporels, dans la mesure où ces derniers sont reliés à la recherche et au développement. C'est le cas des brevets ou des licences acquis auprès des tiers pour les besoins de la recherche et du développement.

Sont exclus des coûts :

i. les frais généraux administratifs ou commerciaux à moins qu'ils pourraient être attribués directement à la préparation du procédé avant d'être utilisé ;

ii. les déficiences et les pertes d'exploitation initiales clairement identifiées avant que le procédé ne réalise les performances prévues ;

iii. les frais de formation des employés à l'utilisation du procédé.

Prise en compte des dépenses de recherche et de développement

13. L'affectation aux différents exercices des dépenses de recherche et de développement est réalisée en fonction de la relation entre ces dépenses et les avantages économiques attendus par l'entreprise de ces activités de recherche et de développement. Lorsqu'il est probable que ces dépenses donneront lieu à des avantages futurs et si elles peuvent être mesurées de façon fiable, elles ont qualité pour être inscrites à l'actif.

14. De par sa nature, la recherche ne donne pas lieu à une certitude suffisante que des avantages futurs seront réalisés à la suite de dépenses spécifiques. En conséquence, les dépenses de recherche sont comptabilisés dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.

15. La nature des activités de développement est telle que, le projet étant plus avancé que dans la phase de recherche, l'entreprise peut dans certains cas déterminer la probabilité de recevoir des avantages futurs. En conséquence, les dépenses de développe-ment sont inscrites à l'actif lorsqu'elles répondent à certains critères indiquant qu'il est probable que ces dépenses donneront lieu à des avantages futurs.

Les dépenses de recherche

16. Les dépenses de recherche doivent être comptabilisées dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues et ne doivent pas être inscrites à l'actif rétroactivement.

17. La recherche peut être considérée comme faisant partie d'une fonction continue que l'entreprise doit exercer pour maintenir ses activités et demeurer concurrentielle. Dans la plupart des cas, les avantages qui découleront de la recherche dans les exercices futurs seront diffus et, habituelle-ment, on ne peut prévoir ni l'importance de ces avantages ni la période au cours de laquelle ils se matérialiseront. Comme, en général on ne peut déterminer que tel exercice plutôt que tel autre recueillera le fruit d'un montant investi dans la recherche, il convient d'imputer aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, les sommes consacrées à la recherche.

Les dépenses de développement

18. Normalement lorsqu'on entreprend des travaux de développement, c'est que l'on estime avoir d'assez bonnes chances d'aboutir à un succès commercial et à des avantages futurs découlant soit d'une augmentation du chiffre d'affaires soit d'une réduction des coûts. De là, on peut avancer qu'il y a lieu de capitaliser les dépenses de développement afin de les amortir au fur et à mesure de la matérialisation des avantages escomptés.

19. Les avantages futurs sont plus ou moins incertains selon les projets de développe-ment et, dans bien des cas, ils sont trop hypothétiques pour que la prise en compte à l'actif des dépenses de développement soit justifiée.

20. Les dépenses de développement d'un projet doivent être comptabilisées dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, à moins que les critères d'inscription à l'actif identifiés au paragraphe suivant soient satisfaits.

Les dépenses de développement comptabilisées à l'origine en charges ne peuvent pas être rétroactivement inscrites à l'actif.

21. Les dépenses de développement d'un projet doivent être inscrites à l'actif lorsque l'ensemble des critères suivants sont satisfaits :

a. le produit ou le processus est clairement identifié et les coûts imputables à ce produit ou à ce procédé peuvent être individualisés et mesurés de façon fiable ;

b. la possibilité technique de fabrication du produit ou du procédé peut être démontrée ;

c. l'entreprise a l'intention de produire et de commercialiser, ou d'utiliser le nouveau produit ou procédé ;

d. l'existence d'un marché potentiel pour ce produit ou ce procédé ou, s'il doit être utilisé au niveau interne et non pas vendu, son utilité pour l'entreprise peut être démontrée ;

e. des ressources suffisantes existent, et leur disponibilité peut être démontrée, pour compléter le projet et commercialiser ou utiliser le produit ou le procédé.

22. Les dépenses de développement d'un projet inscrites à l'actif ne doivent pas être supérieures au montant qu'il est probable de récupérer sur des avantages futurs, déduction faite des dépenses de développement ultérieurs, des charges de production correspondantes et des frais administratifs et de ventes directement encourus pour commercialiser le produit.

23. Les dépenses de développement imputées aux résultats d'exercices précédents ne doivent pas être capitalisées même si les circonstances qui justifiaient leur inscription en charges n'ont plus cours.

24. L'application des critères d'inscription à l'actif au paragraphe 21 implique une appréciation des incertitudes entourant inévitablement les activités de développement.

De telles incertitudes sont prises en compte par une attitude de prudence lors de l'élaboration des jugements nécessaires pour déterminer le montant des dépenses de développement devant être inscrites à l'actif. Ce comportement prudent n'autorise pas la sous-évaluation délibérée des actifs.

25. On ne doit commencer à capitaliser les dépenses de développement afférentes à un projet donné qu'à partir du moment où les conditions nécessaires à la capitalisation sont simultanément remplies.

Amortissement des dépenses de développement

26. Les dépenses de développement inscrites à l'actif doivent être amorties sur les exercices futurs. L'amortissement doit avoir pour objectif de réaliser le rapprochement systématique entre ces dépenses et les avantages auxquels elles sont reliées. Afin de réaliser cet objectif, il faut commencer à amortir ces dépenses au moment où l'on commence à commercialiser ou à utiliser le produit ou le procédé, et la méthode d'amortissement devrait être établie en fonction des avantages que l'on compte tirer de la vente ou de l'utilisation du produit ou du procédé.

27. La relation entre les dépenses de développement et les avantages économiques que l'entreprise espère en retirer ne peut en général être déterminée que de façon globale et indirecte en raison de la nature des activités de développement. Lors de l'amortissement systématique des dépenses de développement de façon à refléter le modèle de prise en compte des avantages correspondants, l'entreprise fait référence aux points suivants :

a. les produits ou autres avantages provenant de la vente ou de l'utilisation du produit ou du procédé ;

b. la période au cours de laquelle ce produit ou procédé est censé être vendu ou utilisé.

28. La date de départ de l'amortissement se situe lors de la mise en vente ou du début d'utilisation du produit ou du procédé.

29. Les modalités d'amortissement des dépenses de développement capitalisées peuvent souvent être déterminées en fonction des prévisions de vente ou d'utilisation sur lesquelles on s'est fondé pour justifier la capitalisation.

30. L'obsolescence technique ou économique crée des incertitudes qui limitent le nombre d'utilité ou d'exercices à retenir comme base d'amortissement des frais de développement. De plus, il est en général difficile d'estimer les coûts supplémentaires et les produits futurs correspondant à un nouveau produit ou procédé au-delà d'une courte période. Pour ces raisons, les dépenses de développement sont normalement amorties sur une période relativement brève avec un délai maximal de cinq ans.

31. Dans certaines circonstances, les avantages économiques résultant des dépenses de développement engagés sont utilisés par l'entreprise à produire d'autres actifs plutôt que de donner naissance à une charge. Dans ce cas, l'amortissement des dépenses de développement comprend une partie du coût de ces autres actifs et figure dans la valeur comptable de ces autres actifs. A titre d'exemple, les dépenses de développement précédemment inscrites à l'actif peuvent figurer dans le coût des stocks produits. Les dépenses de développement incluses de la sorte dans la valeur comptable des autres actifs sont constatés en charges en même temps que les autres coûts de ces actifs.

Réduction de valeur

32. A la fin de chaque exercice, on procède normalement à un examen du solde non amorti des dépenses de développement que l'on a capitalisées. Cet examen se fait à la lumière de l'évaluation des projets auxquels ces dépenses se rapportent et il devrait avoir pour but de déterminer si, pour chaque projet, les conditions qui ont justifié la capitalisation des dépenses prévalent toujours. S'il existe un doute à cet égard, on ne devrait pas reporter le solde non amorti sur des exercices ultérieurs mais le passer en perte immédiatement. Si la prise en compte à l'actif des dépenses demeure justifiée, il y a lieu de comparer le solde non amorti des dépenses capitalisées à l'égard de chaque projet au montant que l'on espère récupérer (revenu attendu moins frais afférents au projet). Tout excédent de dépenses non amorties devrait être radié et imputé aux résultats de l'exercice.

33. La décision de capitaliser les dépenses de développement et le choix des modalités d'amortissement sont basés sur le genre d'hypothèses et d'estimations comptables qu'il est normal d'avancer, même si des événements ultérieurs risquent de montrer la nécessité de les modifier.

Les modifications d'estimations comptables ne sont donc pas considérées comme des corrections d'erreurs, et c'est à juste titre que l'on comptabilise les effets de ces modifications dans les exercices au cours desquels de nouvelles informations viennent infirmer les estimations antérieures et dans les exercices futurs concernés.

34. Si l'examen de fin d'exercice indique que la capitalisation des dépenses demeure justifiée, il faudrait également examiner la méthode d'amortissement afin de déterminer si, compte tenu des nouvelles données dont on dispose, il y a lieu de réviser les prévisions en matière d'avantages futurs, ce qui nécessiterait la modification de l'amortissement futur.

35. Lorsque l'examen du solde non amorti des dépenses capitalisées d'un projet donné indique qu'il y a lieu de modifier la méthode d'amortissement, cette modification ne doit pas être rétroactive.

36. Les dépenses de développement relatives à un projet doivent faire l'objet d'une dépréciation dans la mesure où le solde non amorti, ajouté aux dépenses de développement restant à engager, aux coûts de production correspondants et aux frais administratifs et commerciaux directement liés à la commercialisation du produit, ne pourront probablement plus être couvertes par les produits futurs attendus de ce projet. Le montant non amorti des dépenses de développement d'un projet doit être passé en perte dès que l'un des critères décrits au paragraphe 21 pour l'inscription des dépenses de développement à l'actif cesse d'être respecté.

37. La réduction de la valeur comptable nette des dépenses de développement relatives à un projet, destinée à les ramener à leur valeur récupérable, est constatée en charges en réduisant la valeur brute de ces dépenses, ou par la constitution de provisions s'il est jugé que la réduction n'est pas irréversible.

Informations à fournir

38. S'ils vérifient les conditions de pertinence, les renseignements suivants doivent être fournis dans les états financiers :

a. les méthodes comptables adoptées pour les dépenses de recherche et de développement ;

b. le montant des dépenses de recherche et de développement portées en charges de l'exercice ;

c. les méthodes d'amortissement retenues ;

d. les durées de vie et les taux d'amortissement utilisés ;

e. un rapprochement du solde des dépenses de développement non amorties en début et en fin d'exercice montrant :

- **les dépenses de développement inscrites à l'actif conformément aux conditions prescrites dans le paragraphe 21 ;**
- **les dépenses de développement constatées en charges conformément aux paragraphes 26 et 36 ;**
- **les dépenses de développement affectées à d'autres comptes d'actifs ;**

39. Les entreprises sont encouragées à inclure dans leurs états financiers ou dans un autre endroit de leur rapport annuel une description de leurs activités de recherche et de développement. Elles sont également encouragées à décrire la base d'évaluation des dépenses de développement capitalisées et mentionner les circonstances ou événements ayant conduit à la constatation d'une charge pour tenir compte de la dépréciation des dépenses de développement conformément au paragraphe 36 et de la reprise éventuelle des provisions déjà constatées.

Date d'application

40. La présente norme comptable est applicable aux états financiers relatifs aux exercices comptables ouverts à partir du 1er Janvier 1999.